

SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

Topthema

Neuerungen beim Spendenabzug

- Das „vollautomatische“ Verfahren

Überlegungen zu Jahresbeginn

- Die steuerlichen Neuerungen mit Anfang 2016

Abgabenänderungsgesetz 2015

- Gesetzestext samt Erläuterungen

Gemeinnützigkeitsgesetz 2015

- Gesetzestext samt Erläuterungen

Arbeitsmarktbezogene Förderungen

- Ertragsteuerlicher Überblick für die Praxis

Voranschläge und Rechnungsabschlüsse

- Vereinheitlichung bei den Gebietskörperschaften



Linde

Steuerreform 2015/2016

Das „vollautomatische“ Verfahren zur Berücksichtigung abzugsfähiger Spenden

Entlastungen, Mehraufwand und offene Fragenstellungen

SABINE ZIRNGAST / BERNHARD RENNER*)



Die Steuerreform 2015/2016¹⁾ hat zu einigen Neuerungen im Bereich der Abzugsfähigkeit von Zuwendungen (Spenden) geführt, die mit dem Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2015²⁾ in Nuancen ergänzt wurden. Mit dem Gemeinnützigkeitsgesetz (GG) 2015³⁾ wurde schließlich auch das von der Regierung bereits im März 2015 angekündigte Gemeinnützigkeitspaket aus der „Warteschleife“⁴⁾ gehoben. Die mit der Steuerreform herbeigeführten Änderungen liegen insbesondere im Bereich der Sonderausgaben, vor allem im Bereich des Nachweises der tatsächlichen Leistung, bei dem sich für den Leistenden selbst zwar eine Erleichterung, für den Empfänger aber erheblicher organisatorischer Mehraufwand ergeben wird.⁵⁾ Das GG 2015 bringt vor allem eine Erweiterung der spendenbegünstigten Empfänger und Zwecke. Der folgende Beitrag gibt einen Überblick über das neu installierte „vollautomatische“ Verfahren zur Berücksichtigung abzugsfähiger Spenden. Den materiellrechtlichen Neuerungen beim Spendenabzug, die dem GG 2015 entstammen, ist ein Beitrag in SWK-Heft 3/2016 gewidmet.

1. Einleitung und Überblick

1.1. Hintergrund der Gesetzesnovelle

Die jüngsten Gesetzesnovellen haben einige vom Gemeinnützigkeitssektor bereits langersehnte Verbesserungen der steuerlichen Rahmenbedingungen zivilgesellschaftlichen Engagements herbeigeführt. Dies gilt vor allem für die Neuerungen, die Gegenstand des GG 2015 sind. Der Fokus des StRefG 2015/2016 liegt hingegen auf verfahrensrechtlicher Ebene. Aufgegriffen wurden insbesondere die auch im Bericht der Steuerreform-Kommission⁶⁾ bemängelte mangelnde Überprüfungsmöglichkeit des rechtmäßigen Spendenabzugs sowie der durch das bisherige Verfahren bedingte, im Vergleich zum Steueraufkommen übermäßige Verwaltungsaufwand. Die Bestimmung leistet nach den Gesetzesmaterialien gleichzeitig auch einen Beitrag zur Erhöhung der Gleichmäßigkeit der Vollziehung und Steuergerechtigkeit, weil Manipulationsmöglichkeiten durch unrichtige Angaben in der Steuererklärung verhindert würden.⁷⁾ Diese Ansicht ist jedoch insofern inkonsistent, als Nachweise für Betriebsausgaben darstellende

*) Prof. MMag. Dr. Sabine Zirngast, LL.M., StB, ist Assistenzprofessorin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen. Mag. Bernhard Renner ist Richter im Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz, sowie korrespondierendes Mitglied des Fachsenates für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder. In letzterer Funktion war der Autor in die Begutachtung der gesetzlichen Neuerungen eingebunden.

1) StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118.

2) BGBl I 2015/163.

3) BGBl I 2015/160.

4) So Kirchmayr/Achatz, Gemeinnützigkeitspaket nur in der Warteschleife? taxlex 2015, 217.

5) Vgl § 18 Abs 8 EStG; Inkrafttreten mit 1. 1. 2017.

6) Bericht der Steuerreform-Kommission 2014, 29 (abrufbar unter https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/Bericht_Steuerreformkommission.pdf?555a73; Zugriff am 28. 12. 2015).

7) EJR/V 684 BIR/NR 25. GP, 15; ebenso Atzmüller/Herzog/Schlager in Mayr/Lattner/Schlager (Hrsg), Steuerreform 2015/2016, SWK-Spezial (2015) 20 (21).

Zuwendungen iSd § 4a EStG weiterhin den bisherigen, offenbar „*manipulationsverdächtigen*“ Anforderungen entsprechend beizubringen sind.

Im Überblick erfolgten durch das StRefG 2015/2016 und durch das AbgÄG 2015 folgende, vor allem Sonderausgaben betreffende Neuerungen im Bereich des Spendenabzugsverfahrens:

1.2. Verfahren zur Geltendmachung von Spenden im außerbetrieblichen Bereich

Die mit dem StRefG 2015/2016 herbeigeführten Änderungen betreffen insbesondere das Verfahren zur steuerlichen Geltendmachung von Spenden im außerbetrieblichen Bereich als Sonderausgaben (§ 18 Abs 1 Z 7 und Z 8 EStG): Ab dem Jahr 2017 erfolgt gem § 18 Abs 8 Z 2 EStG eine vollautomatische Berücksichtigung abzugsfähiger Spenden im Veranlagungsverfahren mithilfe des verschlüsselten bereichsspezifischen Personenkennzeichens für Steuern und Abgaben (vbPK SA; idF auch so bezeichnet).⁸⁾

Ein ähnliches Verfahren zur automatischen Abwicklung war bereits im – insoweit nie wirksam gewordenen – *StRefG 2009*⁹⁾ vorgesehen: In § 18 Abs 1 Z 8 lit a Teilstrich 3 EStG idF StRefG 2009 war Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit einer (ab dem Jahr 2011 getätigten¹⁰⁾) Spende, dass die empfangende Körperschaft der Abgabenbehörde bis Ende Februar des auf die Zuwendung folgenden Kalenderjahres die Höhe der im (vorangegangenen) Kalenderjahr geleisteten Zuwendung unter Zuordnung der ihr bekanntgegebenen Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder persönlichen Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) des Spenders elektronisch übermittelt. Aus vor allem datenschutzrechtlichen Gründen ist diese Voraussetzung mit dem AbgÄG 2011¹¹⁾ noch vor ihrem geplanten Wirksamwerden wieder entfallen. Ungeachtet dessen wies die Steuerreform-Kommission auf den in einer besseren Überprüfbarkeit gelegenen Vorteil der Verknüpfung von Abzugsfähigkeit und Sozialversicherungsnummer hin¹²⁾ – ein Vorteil, der nunmehr in datenschutzkonformer Weise¹³⁾ aus der Verwendung des vbPK SA gezogen werden soll.

Die verfahrensrechtliche Neuregelung betrifft nur

- als Sonderausgaben (nicht auch Betriebsausgaben iSd § 4a EStG und – nach dem GG 2015 auch – § 4b EStG) zu berücksichtigende Beträge und nur
- Fälle, in denen der Spendenempfänger eine – im Gesetz nicht näher definierte – feste örtliche Einrichtung im Inland hat,¹⁴⁾ und außerdem nur
- Spenden, die ab dem Jahr 2017 getätigt werden (§ 124b Z 280 und Z 288 EStG).

Die vom Gesetzgeber vorgesehene „Schonfrist“ bis 2017 soll die zeitgerechte Schaffung der technischen Voraussetzungen auf Ebene der Spendenempfänger ermöglichen. In § 4a Abs 8 Z 1 EStG idF StRefG 2015/2016 wird klargestellt, dass die durch die Übermittlungsverpflichtung entstehenden Kosten in die dort für sogenannte „*Listenempfänger*“ normierte 10-%-Verwaltungskostengrenze nicht eingerechnet werden.

⁸⁾ Der Vollständigkeit halber: Weitere vom „*vollautomatischen Verfahren*“ betroffene Sonderausgaben sind Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften (§ 18 Abs 1 Z 5 EStG) sowie Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbare Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbstständig Erwerbstätigen (§ 18 Abs 1 Z 1a EStG).

⁹⁾ BGBl I 2009/26.

¹⁰⁾ § 124b Z 152 EStG idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118.

¹¹⁾ BGBl I 2011/76.

¹²⁾ Bericht der Steuerreform-Kommission 2014, 29.

¹³⁾ EriRV 684 BlgNR 25. GP, 14.

¹⁴⁾ Der Begriffsinhalt der „*örtlichen Einrichtung im Inland*“ ist fraglich. Zwar kann wohl auf die Rechtsprechung zu § 29 BAO zurückgegriffen werden, dort dient diese Wendung aber der Definition einer „*Betriebsstätte*“ und damit einem Begriff, der in § 18 Abs 8 EStG gar nicht verwendet wird.

Im Ergebnis führt die Neuregelung also zu einer – für Erstere allerdings gering ausfallenden – administrativen Entlastung von Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung, gleichzeitig aber zur einer deutlichen administrativen und finanziellen Belastung der Spendenempfänger, die überdies mit erheblichen steuerlichen Folgen verbunden sein kann („Nachversteuerung“).

1.3. Voraussetzungen für die Aufnahme in die Liste begünstigter Spendenempfänger

Einige weitere Änderungen, auf die in der Folge nicht näher eingegangen wird, betreffen die Voraussetzungen für die Aufnahme in die Liste begünstigter Spendenempfänger iSd § 4a Abs 8 EStG:

- Erfordernis der *Verankerung der begünstigten Zwecke in der Rechtsgrundlage des Spendenempfängers* (§ 4a Abs 8 Z 1 lit e, Z 2 lit f und Z 3 lit e EStG); laut ErlRV¹⁵⁾ handelt es sich dabei um eine bloße Klarstellung.
- Verpflichtung zur *Verwendung des Vermögens* für die jeweils bislang verfolgten spendenbegünstigten Zwecke im Fall der Auflösung der Körperschaft oder des Wegfalls des begünstigten Zwecks aus Gründen des Spenderschutzes¹⁶⁾ (§ 4a Abs 8 Z 1 lit b und Z 2 lit d EStG).¹⁷⁾ Zuvor war dies ähnlich nur iZm Z 2 vorgesehen.
- *Glaubhaftmachung*, dass Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung gem § 18 Abs 2 EStG getroffen wurden; siehe dazu im Detail Pkt 2.

2. Die vollautomatische Berücksichtigung von Spenden im Veranlagungsverfahren

2.1. Verpflichtungen des Spenders

Für alle nach dem 31. 12. 2016¹⁸⁾ erfolgenden Zuwendungen iSd § 18 Abs 1 Z 7 und 8 EStG an einen Empfänger, der eine feste örtliche Einrichtung im Inland unterhält, ist die Berücksichtigung der Zuwendung als Sonderausgabe zwingend an die Bedingung der Datenübermittlung gem § 18 Abs 8 EStG geknüpft. Der für den Spender zuständigen Abgabenbehörde¹⁹⁾ (Wohnsitzfinanzamt) sind vom Spendenempfänger im Gesetz näher determinierte Informationen zu übermitteln, die erst die Berücksichtigung als Sonderausgabe ermöglichen. Die Mitwirkung des Spenders beschränkt sich dabei auf die Bekanntgabe bestimmter „Identifikationsdaten“²⁰⁾ (Vor- und Zuname und Geburtsdatum) an den Spendenempfänger. Unterlässt es der Spender, dem Spendenempfänger diese Daten bekanntzugeben, so steht ihm ein entsprechender Sonderausgabenabzug nicht zu. Eine nachträgliche selbständige Geltendmachung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens (Aufnahme in die Steuererklärung) ist nicht vorgesehen. Im Gegensatz zu den ebenfalls von dem mit dem StRefG 2015/2016 eingeführten Datenübermittlungsregime betroffenen verpflichtenden Beiträgen an Kirchen und Religionsgesellschaften iSd § 18 Abs 1 Z 5 EStG können Spenden außerdem nur bei jenem Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, der in der Übermittlung mit dem vbpK SA ausgewiesen ist (§ 18 Abs 8 Z 3 lit a EStG).

2.2. Verpflichtungen des Spendenempfängers

Bei Erhalt genannter Identifikationsdaten des Spenders ist der Spendenempfänger in der Folge dazu verpflichtet (so ihm dies der Spender nicht ausdrücklich untersagt²¹⁾),

¹⁵⁾ ErlRV 684 BgNR 25. GP, 10.

¹⁶⁾ So die ErlRV 684 BgNR 25. GP, 10.

¹⁷⁾ Offenkundig Reaktion auf VwGH 24. 9. 2014, 2010/13/0082 (vgl dazu *B. R.*, Anforderungen an die Rechtsgrundlage einer „spendenbegünstigten“ Körperschaft, SWK 8/2015, 402), wonach es ausreichte, wenn in den angeführten Fällen verbleibendes Vermögen begünstigten Zwecken iSd §§ 34 ff BAO diene.

¹⁸⁾ Vgl § 124b Z 288 EStG idF StRefG 2015/2016.

¹⁹⁾ Das Gesetz spricht selbst nur von „den Abgabenbehörden“.

²⁰⁾ ErlRV 684 BgNR 25. GP, 14.

²¹⁾ Vgl dazu unten Pkt 2.5.

der zuständigen Abgabenbehörde das für den (jeden) Spender zu ermittelnde vbPK SA iSd § 13 Abs 2 E-GovG²²⁾ sowie den Gesamtbetrag aller im Kalenderjahr von diesem zugewendeten Beträge nach Ablauf des Kalenderjahres der Zuwendung bis Ende Februar des auf die Zuwendung folgenden Jahres (vgl § 18 Abs 8 Z 2 lit c EStG)²³⁾ via FinanzOnline zu übermitteln²⁴⁾ (§ 18 Abs 8 Z 2 lit a EStG). Zu diesem Zwecke wird den Spendenempfängern in § 18 Abs 8 Z 2 lit b EStG das Recht eingeräumt, wie Auftraggeber des öffentlichen Bereichs (vgl § 10 Abs 2 E-GovG) die Ausstattung ihrer Datenanwendungen mit dem vbPK SA von der Stammzahlenregisterbehörde²⁵⁾ zu „verlangen“. Dieses „Verlangen“ manifestiert sich als bei der Stammzahlenregisterbehörde zu stellender Antrag iSd § 6 StZRegBehV 2009.²⁶⁾ Mithilfe des vbPK SA ist der betroffene Spender in datenschutzkonformer Weise eindeutig identifizierbar. Die kryptografische Einwegableitung, die aus der Stammzahl des betroffenen Spenders für den Verfahrensbereich „Steuern und Abgaben“ ermittelt wird, ist nicht umkehrbar. Von der vbPK SA kann daher nicht mehr auf die Stammzahl des Spenders zurückgerechnet werden.²⁷⁾ Im Gegensatz zur noch im StRefG 2009²⁸⁾ vorgesehenen Subjektidentifikation mittels Sozialversicherungsnummer²⁹⁾ entspricht die Verwendung des vbPK SA den Vorgaben des E-GovG.³⁰⁾

Die vom Spendenempfänger übermittelten Daten ermöglichen der Finanzverwaltung die automatisierte Übernahme der Beträge der gemeldeten Spenden in das Veranlagungsverfahren des jeweils über das vbPK SA identifizierten Spenders. Die ErlRV zum StRefG 2015/2016 halten in diesem Zusammenhang fest, dass im Wege einer Verordnung³¹⁾ verwaltungsorganisatorisch sichergestellt werden soll, dass dem jeweiligen Bearbeiter innerhalb der Abgabenbehörde unverändert nur solche Informationen bereitgestellt werden, die für steuerliche Zwecke von Bedeutung sind (daher etwa keine Bereitstellung von Informationen über die Zugehörigkeit zu einem bestimmten Religionsbekenntnis oder den jeweils konkreten Spendenempfänger).³²⁾

2.3. Fehlerhafte oder unterlassene Datenübermittlung im Einzelfall

2.3.1. Berichtigung bzw Nachholung der Übermittlung durch den Spendenempfänger

Unterlaufen dem übermittlungspflichtigen Spendenempfänger bei der Übermittlung an die Abgabenbehörde Fehler oder unterbleibt die Übermittlung überhaupt zu Unrecht, so ist er auf Veranlassung des Spenders zur Berichtigung bzw Nachholung der Übermittlung verpflichtet (Einschreitungskompetenz des Steuerpflichtigen). Die Fehlerkorrektur bzw die Nachholung haben also primär „an der Wurzel“³³⁾ zu erfolgen, die korrigierte oder nachgeholte Übermittlung stellt sodann die Grundlage für die weitere steuerliche Beurteilung dar.

²²⁾ E-Government-Gesetz, BGBl I 2004/10 idGF.

²³⁾ Den ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 16, ist zu entnehmen, dass betroffene Spendenempfänger erstmals „bis längstens 31. Jänner 2018“ (Hervorhebung durch die Autoren) Daten für im Jahr 2017 empfangene Spenden zu übermitteln haben. Es dürfte sich um ein Redaktionsversehen handeln.

²⁴⁾ § 18 Abs 8 Z 2 lit d EStG enthält eine Verordnungsermächtigung, mit der der Bundesminister für Finanzen ermächtigt wird, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung festzulegen. Eine entsprechende Verordnung ist noch nicht ergangen.

²⁵⁾ Stammzahlenregisterbehörde ist die Datenschutzbehörde (§ 7 Abs 1 E-GovG).

²⁶⁾ Stammzahlenregisterbehördenverordnung 2009, BGBl II 2009/330. Das für den Antrag zu verwendende Formular ist auf der Website der Stammzahlenregisterbehörde abrufbar (www.stammzahlenregister.gv.at; Zugriff am 28. 12. 2015).

²⁷⁾ Vgl auch die Erläuterungen auf <https://www.stammzahlenregister.gv.at/site/5972/default.aspx> (Zugriff am 28. 12. 2015).

²⁸⁾ BGBl I 2009/26.

²⁹⁾ § 18 Abs 1 Z 8 lit a EStG idF StRefG 2009; kritisch zB Peyerl, Spendenabzug: Steuergesetzgeber tritt Datenschutz mit Füßen, ÖStZ 2010/100, 56 (56 ff).

³⁰⁾ Vgl ua Atzmüller/Herzog/Schlager in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/2016, 20 (22).

³¹⁾ Vgl bereits FN 24.

³²⁾ ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 15.

³³⁾ ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 15.

Unterbleibt die Berichtigung oder Nachholung, hat der Spender subsidiär die Möglichkeit, den Betrag der als Sonderausgaben zu berücksichtigenden Spenden in die Steuererklärung aufzunehmen und glaubhaft zu machen (§ 18 Abs 8 Z 3 lit b EStG). Die ErlRV zum StRefG 2015/2016 nennen als weiteren Anwendungsfall dieser Vorgehensweise den Fall, dass die Übermittlung trotz diesbezüglicher Bemühungen durch den Spendenempfänger scheitert, weil ein vbPK SA nicht gegeben werden kann.³⁴⁾

2.3.2. Verfahrensgestaltung seitens des Spenders

Näher zu betrachten ist die Frage, welcher zeitliche Rahmen dem Spender zur „Veranlassung“ der Berichtigung oder Nachholung zur Verfügung steht und welcher Zeitraum in der Folge zu streichen muss, um dem Spender die selbständige Geltendmachung zu ermöglichen. Hierbei sind drei Fallkonstellationen zu unterscheiden:

1. Ist eine *Abgabenerklärung einzureichen*, hat dies gem § 134 BAO bis zum Ende des Monats April bzw bei elektronischer Übermittlung bis zum Ende des Monats Juni des Folgejahres zu geschehen.³⁵⁾ Falsch oder nicht übermittelte Beträge können dem durch das vbPK SA identifizierten Spender (spätestens) nach Ablauf des Übermittlungszeitraums – dh (spätestens) ab März des auf die Spende folgenden Kalenderjahres – via FinanzOnline³⁶⁾ zur Kenntnis gelangen. Nimmt der Spender einen Übermittlungsfehler oder die unterlassene Übermittlung vor Einreichung der Abgabenerklärung wahr und fruchtet die Veranlassung der Berichtigung oder Nachholung nicht bis zum Ende der Einreichungsfrist, so steht der eigenständigen Geltendmachung der getätigten Spende durch den Steuerpflichtigen samt nachgelagerter Glaubhaftmachung in einem allfälligen Vorhaltsverfahren nichts entgegen. UE sollte dem Spendenempfänger auch eine vom letztmöglichen Einreichungszeitpunkt losgelöste angemessene Frist gesetzt werden dürfen, nach deren Ablauf eine eigenständige Geltendmachung der Spende als Sonderausgabe möglich sein sollte. Gesetzestext und Materialien sind insoweit offen. Nimmt der Spender einen Übermittlungsfehler oder die unterlassene Übermittlung hingegen *nicht vor* Einreichung der Abgabenerklärung wahr, so kann er die korrekte Berücksichtigung der Sonderausgabe auch nach Ergehen des Bescheides in einem Beschwerdeverfahren gem §§ 243 ff BAO und/oder³⁷⁾ in einem Aufhebungsverfahren gem § 299 BAO, allenfalls auch in einem Verfahren zur Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO), und damit auch noch nach Rechtskraft des Bescheides erwirken. Eine Verpflichtung zur Überprüfung der in FinanzOnline einsehbaren übermittelten Daten ist dem Gesetz nämlich nicht zu entnehmen.³⁸⁾ Da § 18 Abs 8 Z 3 lit b EStG streng genommen nicht zwischen den zwei skizzierten Konstellationen unterscheidet, hat – zumindest dem Wortlaut nach – auch in diesem Fall eine vorgelagerte Veranlassung der Berichtigung oder Nachholung zu erfolgen. Praktisch wird der Spender dem Spendenempfänger diesfalls zumindest eine Frist zur Berichtigung oder Nachholung dergestalt setzen dürfen, dass ihm jedenfalls die rechtzeitige Einbringung der Bescheidbe-

³⁴⁾ ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 15.

³⁵⁾ Die Frist verlängert sich bis längstens 31. 3. (bzw. faktisch idR bis 30. 4.) des auf das Veranlagungsjahr zweitfolgenden Kalenderjahres bei Vertretung durch sogenannte Quotenvertreter wie zB Steuerberater.

³⁶⁾ Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 15: „Die von den jeweiligen Empfängern bei der Finanzverwaltung eingelangten Übermittlungen sollen in FinanzOnline für den durch das vbPK SA identifizierten Steuerpflichtigen einsehbar sein.“ Eine separate Bekanntgabe des Inhalts der Datenübermittlung an den Spender (wie dies zB iZm Mitteilungen iSd § 109a EStG vorgesehen ist; vgl § 109a Abs 5 EStG) ist gesetzlich jedenfalls nicht vorgesehen.

³⁷⁾ Ein Antrag nach § 299 Abs 1 BAO kann auch vor formeller Rechtskraft des aufzuhebenden Bescheides und auch neben einer Bescheidbeschwerde iSd § 243 BAO eingebracht werden; vgl Ritz, BAO⁵ (2014) § 299 Rz 34 mwN.

³⁸⁾ Abgesehen davon ist die Einreichung der Steuererklärung, wie erwähnt, ja auch weiterhin in Papierform möglich; ein Zugang zu FinanzOnline ist daher nicht zwingend vorgesehen.

schwerde bzw des Antrags auf Aufhebung des Bescheides (und damit die Glaubhaftmachung der getätigten Spende) ermöglicht wird. Auch hier sprechen sich die Autoren für die Zulässigkeit einer angemessenen kürzeren Frist aus.

2. Die dargestellte Beurteilung gilt uE nach Maßgabe der folgenden Ergänzungen auch für den Fall einer *freiwilligen Veranlagung* iSd § 41 Abs 2 Z 1 EStG idF StRefG 2015/2016 (Antragsveranlagung). Für den Antrag auf Veranlagung steht eine Frist von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums zur Verfügung. Entdeckt der Spender einen Übermittlungsfehler oder die unterlassene Übermittlung im Vorfeld der Antragstellung, so wird es in Anbetracht dieser langen Frist von vornherein zulässig sein, dem Spendenempfänger im Rahmen der Veranlassung der Berichtigung oder Nachholung eine von der Fünfjahresfrist losgelöste kürzere Frist zur entsprechenden Berichtigung oder Nachholung zu setzen. Ein Abwarten des Fünfjahreszeitraums zur eigenständigen Geltendmachung der getätigten Spende kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein. Nach Ergehen des Bescheides ist wie unter Punkt 1 dargestellt vorzugehen.
3. Hat der Spender lohnsteuerpflichtige Einkünfte, aber mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 41 Abs 1 EStG keine Abgabenerklärung einzureichen und hat er auch (noch) keinen Antrag iSd § 41 Abs 2 Z 1 EStG gestellt, kommt es in den Fällen des § 41 Abs 2 Z 2 EStG idF StRefG 2015/2016 zur von Amts wegen durchzuführenden *antragslosen Veranlagung*. Die sich aus der Berücksichtigung der vom Spendenempfänger gemeldeten Spende ergebende Steuergutschrift ist dem Steuerpflichtigen durch das Finanzamt automatisch zu überweisen.³⁹⁾ Die Durchführung der antragslosen Veranlagung führt zu einem Veranlagungsbescheid, der vom Steuerpflichtigen mit dem regulären Instrumentarium der BAO bekämpfbar ist. Der Spender kann die korrekte Berücksichtigung der Sonderausgabe daher auch hier in einem Beschwerdeverfahren gem §§ 243 ff BAO und/oder einem Aufhebungsverfahren gem § 299 BAO erwirken; Letzteres kann auch von Amts wegen durchgeführt werden. Für ein Verfahren zur Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) wird sich hingegen allein aus diesem Titel kein Anwendungsbereich ergeben.

2.4. Maßnahmen bei genereller Nichtbefolgung der Übermittlungspflichten durch den Spendenempfänger

Kommt der übermittlungspflichtige Spendenempfänger seinen Übermittlungspflichten generell, dh in Bezug auf alle Personen, die Spenden getätigt haben, aus anderen als bloß technischen Fehlern⁴⁰⁾ nicht nach, ist er von dem für die Erhebung der Einkommensteuer des (präziser wohl: eines der betroffenen) Steuerpflichtigen zuständigen Finanzamts aufzufordern,⁴¹⁾ dies unverzüglich nachzuholen (Einschreitungskompetenz der Abgabenbehörde; § 18 Abs 8 Z 4 EStG). In weiterer Folge ergibt sich:

- Bleibt diese Aufforderung in Bezug auf *in der Liste gem § 4a Abs 7 Z 1 EStG geführte Spendenempfänger* erfolglos, so hat das Finanzamt Wien 1/23 (zwingend) den Spendenbegünstigungsbescheid zu widerrufen und die Geltungsdauer der Spendenbegünstigung zu begrenzen.⁴²⁾
- Bleibt die Aufforderung in Bezug auf *nicht gelistete Spendenempfänger* erfolglos, so kann dem Spendenempfänger (nach Ermessen) ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer in Höhe von 20 % der empfangenen Spenden vorgeschrieben werden. Dies

³⁹⁾ EriRV 684 BlgNR 25. GP, 23.

⁴⁰⁾ EriRV 684 BlgNR 25. GP, 16.

⁴¹⁾ Fraglich ist die Rechtsqualität dieser „Aufforderung“. UE ist sie als verfahrensleitende, nicht gesondert bekämpfbare Verfügung iSd § 244 BAO anzusehen.

⁴²⁾ Damit entfällt auch der Status als begünstigter Spendenempfänger für Spenden aus dem betrieblichen Bereich, für die eine automatisierte Datenübermittlung gar nicht vorgesehen ist.

gilt ausweislich der Gesetzesmaterialien auch für den Fall, dass der Spendenempfänger, wie dies bei gem §§ 34 ff BAO begünstigten Institutionen häufig der Fall ist, ansonsten gar keine Körperschaftsteuer zu entrichten hat.⁴³⁾

Der Grund für die unterschiedliche Behandlung von Spendenempfängern, je nachdem, ob sie auf der Liste gem § 4a Abs 7 Z 1 EStG aufscheinen oder nicht, liegt darin, dass die Versagung der Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an nicht gelistete begünstigte Empfänger unmittelbar im EStG selbst anzuführen wäre. Diese Maßnahme ist praktisch aber nicht durchführbar: Würde sich etwa eine freiwillige Feuerwehr generell weigern, eine Datenübermittlung durchzuführen, wäre die Nichtabzugsfähigkeit von Zuwendungen an diesen konkreten Rechtsträger unter Anführung des Wirksamkeitszeitpunktes explizit in § 4a Abs 6 EStG festzuhalten. Käme die Feuerwehr idF ihren Verpflichtungen wiederum nach, wäre der Ausschluss nicht mehr gerechtfertigt und eine neuerliche Änderung im EStG vorzunehmen. In derartigen Fällen geleistete Spenden bleiben somit gem § 18 Abs 1 Z 7 EStG abzugsfähig.⁴⁴⁾

Dem Gesetz nicht auf den ersten Blick zu entnehmen ist, ob in den Fällen der generellen Nichtbefolgung der Übermittlungsverpflichtung durch den Spendenempfänger der einzelne Spender die Möglichkeit hat, selbständig tätig zu werden und den Betrag der getätigten Spenden als Sonderausgabe in die Steuererklärung aufzunehmen und glaubhaft zu machen. Da das entsprechende Zugeständnis des Gesetzgebers in § 18 Abs 8 Z 3 lit b EStG nur eine erfolglose „*Veranlassung*“ der Nachholung der unterbliebenen Datenübermittlung durch den Spender voraussetzt und auch der in Z 4 leg cit vorgesehene Widerruf des Spendenbegünstigungsbescheides samt Begrenzung der Geltungsdauer der Spendenbegünstigung nur *pro futuro* wirken kann,⁴⁵⁾ steht der selbständigen Glaubhaftmachung der Spenden – nach besagter erfolgloser „*Veranlassung*“ der Nachholung der unterbliebenen Datenübermittlung – nichts entgegen.

2.5. Untersagung der Datenübermittlung durch den Spender

In § 18 Abs 8 Z 2 lit a EStG wird dem Spender das Recht eingeräumt, dem Spendenempfänger die Übermittlung von vBP SA samt Betrag der getätigten Zuwendungen ausdrücklich zu untersagen (Opting-out durch den Steuerpflichtigen „bis auf Widerruf“). In diesem Fall darf für sämtliche Spenden des betreffenden Kalenderjahres und der Folgejahre keine Datenübermittlung an die Abgabenbehörde erfolgen, ein Sonderausgabenabzug ist damit jedenfalls final ausgeschlossen (dh, es besteht auch keine Möglichkeit der nachträglichen selbständigen Berücksichtigung im Rahmen der Veranlagung). Da das Gesetz keine näheren Vorgaben zur Form der „*ausdrücklichen Untersagung*“ beinhaltet, kann die Untersagung wohl formlos,⁴⁶⁾ aufgrund der ausdrücklich geforderten Ausdrücklichkeit nicht aber konkludent erfolgen. In zeitlicher Hinsicht ist davon auszugehen, dass der Spender sein Recht auf Untersagung bis zum Ende des Kalenderjahres, in dem die Spende getätigt wurde, ausüben kann und gegebenenfalls auch muss. Dies ergibt sich uE aus § 18 Abs 8 Z 2 lit c EStG, wonach die Übermittlung *nach Ablauf des Kalenderjahres und bis Ende Februar des Folgejahres* zu erfolgen hat. Da die Datenübermittlung auf dieser Grundlage auch für eine zB zu Jahresbeginn erhaltene Spende nicht vor Ablauf des betroffenen Kalenderjahres erfolgen darf, sollte eine im Laufe dieses Kalenderjahres vorgenommene Untersagung der Datenübermittlung vom Spen-

⁴³⁾ EriRV 684 BlgNR 25. GP, 16. Unpräzise ist bei einer derartigen Gesetzesauslegung daher die vom Gesetzgeber in § 18 Abs 8 Z 4 lit b EStG gewählte Formulierung „*Zuschlag zur Körperschaftsteuer*“ (Hervorhebung durch die Autoren).

⁴⁴⁾ Vgl Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (18. Lfg, in Vorbereitung) § 18 Tz 343.

⁴⁵⁾ So auch die EriRV 684 BlgNR 25. GP, 15: „[...] wodurch sie ab diesem Zeitpunkt ihren Status als begünstigte Organisation verliert“ (Hervorhebung durch die Autoren).

⁴⁶⁾ Aus Beweisgründen empfiehlt sich gegebenenfalls die Schriftform.

denempfänger zu berücksichtigen sein. Umgekehrt besteht aber wohl keine Verpflichtung (sicherlich aber ein Recht) des Spendenempfängers, eine im „Übermittlungszeitraum“ (das sind der Jänner und Februar des Folgejahres) vorgenommene Untersagung zu berücksichtigen, da es dem Spendenempfänger ja freisteht, die Übermittlung unmittelbar nach Ablauf des betroffenen Kalenderjahres vorzunehmen und den eingeräumten „Übermittlungszeitraum“ nicht voll auszunutzen.

Erfolgt trotz Untersagung der Weitergabe von Daten durch den Spender deren Übermittlung an das Finanzamt, ist dies uE nur im Innenverhältnis zwischen Leistendem und Empfänger von Relevanz und löst dort allfällige zivilrechtliche Folgen aus, steht aber der – wenn auch ungewollten – Abzugsfähigkeit geleisteter Beträge bzw. Zuwendungen nicht entgegen (diese werden vielmehr aufgrund der Datenübermittlung im Einkommensteuerbescheid bereits automatisch berücksichtigt). Verfahrensrechtlich wäre zur Beseitigung der ungewollten Abzugsfähigkeit uE insbesondere eine Wiederaufnahme des Verfahrens iSd § 303 BAO von Bedeutung, ist doch die Tatsache, dass der Spender die Abzugsfähigkeit nicht gewünscht hat, gegenüber der Abgabenbehörde als neu hervorgekommen anzusehen.

2.6. Steuerliche Berücksichtigung von durch Pensionisten geleisteten Spenden

An dieser Stelle sei auf den (auslaufenden) „Sonderfall Pensionisten“ eingegangen: § 124b Z 232 EStG in der seit dem AbgÄG 2012 (BGBl I 2012/112) geltenden Fassung⁴⁷⁾ sieht vor, dass Arbeitgeber, die Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung oder Ruhegenussbezüge einer Gebietskörperschaft iSd § 25 Abs 1 Z 1, 3 oder 4 EStG auszahlen, Spenden iSd § 18 Abs 1 Z 7 EStG im Zuge einer Aufrollung gem § 77 Abs 3 EStG berücksichtigen können. Zur Verhinderung einer allfälligen Doppelberücksichtigung der Zuwendungen normiert das AbgÄG 2015 nunmehr den Entfall dieser Möglichkeit. Diese besteht daher letztmals für das Jahr 2016 betreffende Aufrollungen.⁴⁸⁾

3. Berücksichtigung betrieblicher Spenden und ins Ausland geleisteter außerbetrieblicher Spenden

Bei als Betriebsausgaben gem § 4a und nunmehr entsprechend dem GG 2015 auch § 4b EStG geltend zu machenden Zuwendungen sowie bei als Sonderausgaben gem § 18 Abs 1 Z 7 EStG geltend zu machenden Zuwendungen an einen Empfänger, der keine feste örtliche Einrichtung im Inland unterhält, erfolgt weiterhin keine vollautomatische Berücksichtigung im Veranlagungsverfahren;⁴⁹⁾ diese sind wie bisher in der Steuererklärung geltend zu machen. Zu diesem Zwecke ist der jeweilige Empfänger der Zuwendung auf Verlangen des Zuwendenden verpflichtet, eine Spendenbestätigung auszustellen (§ 4a Abs 7 Z 5 EStG für Betriebsausgaben, § 18 Abs 1 Z 7 Satz 4 EStG für Sonderausgaben). Dennoch sind Empfänger, die in der vom Finanzamt Wien 1/23 geführten Liste eingetragen sind („Listenempfänger“), dazu verpflichtet, Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung gem § 18 Abs 8 EStG zu treffen. Diese sind nämlich Voraussetzung für die Aufnahme in die Liste, in der nicht nach der Herkunft der Spende, dh, ob diese aus dem betrieblichen oder aus dem außerbetrieblichen Bereich geleistet wurde, unterschieden wird. Im Gegenteil: Auch dem Grunde nach betriebliche Spenden können uU – und zwar ohne Datenübermittlung – als Sonderausgabe berücksichtigt werden.

Mithilfe des dargestellten Prozederes soll (im rein innerstaatlichen Sachverhalt) die doppelte Berücksichtigung einer Spende (einmal als Betriebsausgabe und einmal als Son-

⁴⁷⁾ Zuvor nur bestimmte Geldzuwendungen iSd § 18 Abs 1 Z 8 EStG idF vor dem AbgÄG 2012.

⁴⁸⁾ Änderung von § 124b Z 232 letzter Satz EStG durch das AbgÄG 2015.

⁴⁹⁾ Zur vollautomatischen Berücksichtigung von Spenden im Veranlagungsverfahren siehe ausführlich oben Pkt 2.

derausgabe) ausgeschlossen werden. Dies stellt die Beteiligten aber vor folgende praktische Problematik: Dem Spendenempfänger ist naturgemäß nicht immer bekannt, ob eine Spende aus dem Betriebs- oder Privatvermögen des Zuwendenden geleistet wurde. Dennoch darf der Spendenempfänger annahmegemäß⁵⁰⁾ wohl nur entweder eine Datenübermittlung vornehmen oder eine Spendenbestätigung ausstellen. Verlangt der Spender nun (wenngleich nur „vorsichtshalber“) eine Spendenbestätigung, impliziert er damit wohl (bewusst oder unbewusst), dass die Spende aus dem Betriebsvermögen geleistet wurde, eine Datenübermittlung durch den Spendenempfänger hätte somit zu unterbleiben, und der Abzug als Sonderausgabe würde mangels erfolgter Datenübermittlung versagt. Wurde die Spende tatsächlich aus dem Privatvermögen geleistet, wäre die einkommensmindernde Geltendmachung ausgeschlossen. Abhilfe könnten allenfalls die in Pkt 2.3.2. dargestellten Maßnahmen schaffen. Ungeachtet dieser empfiehlt sich jedoch jedenfalls eine Abklärung der Herkunft einer Spende im Vorfeld.

Für den Fall der an einen Empfänger, der keine feste örtliche Einrichtung im Inland unterhält, geleisteten Zuwendungen erklärt sich die Abstandnahme von der Integration in die „vollautomatische“ Berücksichtigung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens wohl auch aus der Tatsache, dass ausländische Empfängerinstitutionen nicht zur Mitwirkung an inländischen Besteuerungsverfahren verpflichtet werden können.

Angemerkt sei abschließend, dass die gem § 4a Abs 1 letzter Satz EStG infolge Überschreitens der Grenze von 10 % des laufenden Gewinns zulässige Geltendmachung von aus dem Betriebsvermögen geleisteten Zuwendungen⁵¹⁾ als Sonderausgabe nach der Rechtslage idF StRefG 2015/2016 an der fehlenden Datenübermittlung durch den Spendenempfänger gescheitert wäre. § 4a und § 18 EStG waren insoweit nicht aufeinander abgestimmt. Um aber die zulässige Berücksichtigung des „Überhangs“ als Sonderausgabe zu gewährleisten, wurde durch das AbgÄG 2015 dem Spender nunmehr die (allerdings grundsätzlich manipulationsverdächtige; vgl Pkt 1.) Glaubhaftmachung der getätigten Zuwendung im Zuge der Veranlagung und damit eine ausnahmsweise Berücksichtigung von Spenden als Sonderausgaben ohne Datenübermittlung zugestanden. Die Formulierung im Gesetzestext ist insofern missverständlich, als nicht auf den ersten Blick ersichtlich ist, worauf sich das Demonstrativpronomen „[d]ies“ bezieht.⁵²⁾

i Auf den Punkt gebracht

Der ab 2017 in Kraft tretende „vollautomatische“ Spendenabzug führt zwar zweifelsohne zu einer administrativen Entlastung der ohnehin personell ausgedünnten Finanzverwaltung, in einem gewissen Ausmaß auch der Spender, aber auch zu einer massiven organisatorischen und finanziellen Mehrbelastung der Spendenempfänger und wird diese noch vor einige Herausforderungen stellen. Die automatische Übermittlung ist insoweit obligat, als andernfalls – von bestimmten Einzelfällen abgesehen – keine Berücksichtigung von Zuwendungen als Sonderausgabe erfolgen kann. Die Folgen einer – beharrlich bewussten – Unterlassung der Datenübermittlung sind weitreichend: Je nachdem, ob es sich um einen „Listeneempfänger“ handelt oder nicht, kann dies das Streichen von der Liste, die für den Spendenabzug essenziell ist, oder – in Bezug auf nicht gelistete Spendenempfänger – einen „Zuschlag“ zur Körperschaftsteuer auslösen. Dieser greift selbst dann, wenn der Empfänger gar nicht körperschaftsteuerpflichtig ist.

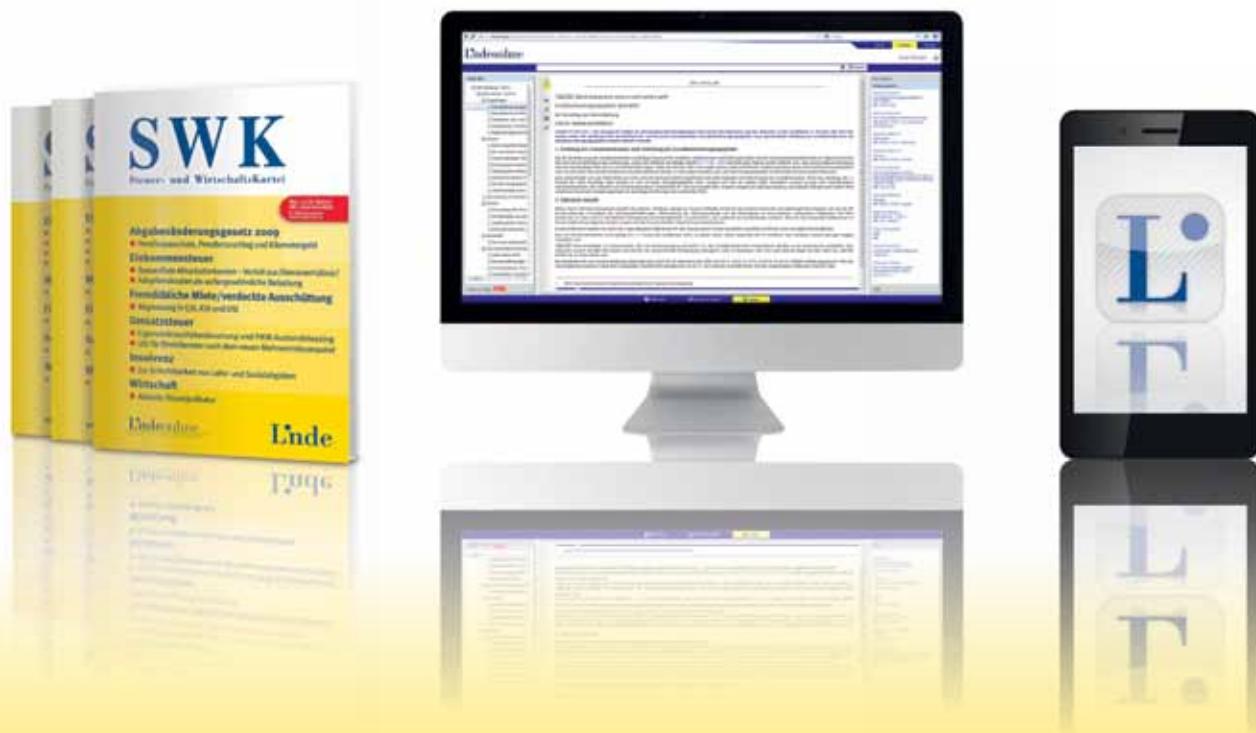
⁵⁰⁾ Dies ergibt sich uE zwar nicht unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut, wohl aber aus dem den Gesetzesmaterialien zu entnehmenden Telos der Bezug habenden Bestimmungen.

⁵¹⁾ Nicht von der Bestimmung betroffen sind Zuwendungen, die an einen Empfänger, der keine feste örtliche Einrichtung im Inland unterhält (vgl oben Pkt 1.2.), geleistet werden.

⁵²⁾ Gemeint offenbar: auf die Rechtsfolge des zweiten Satzes der lit b.

SWK-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Jahresabo 2016 inkl. Online Zugang und App

(91. Jahrgang 2016, Heft 1-36)

EUR 320,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abpreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53